

Überblick über internationale Aspekte des indischen Körperschaftsteuerrechts

Winfried Ruh und Michael Beyer*

Indien ist nach wie vor ein attraktiver Investitionsstandort für ausländische Unternehmen. Es handelt sich dabei um eine der am schnellsten wachsenden Volkswirtschaften der Welt. Alleine im Fiskaljahr 2007/2008 flossen Direktinvestitionen in Höhe von 25 Mrd. US-\$ nach Indien, womit eine Intensivierung der internationalen Verflechtungen einhergeht. Wegbereiter für diese Entwicklung waren bereits Mitte der 60er Jahre nach dem Vorbild Chinas eingerichtete Sonderwirtschaftszonen für ausländische Investoren. Allerdings sah sich der Gesetzgeber 2001 dazu gezwungen, zur Sicherung der indischen Steuerbasis und Vermeidung der Steuerumgehung mit der erstmaligen Einführung von Verrechnungspreisregelungen das indische Körperschaftsteuerrecht an internationale Standards anzupassen. Die ab 2004/2005 erfolgenden Verrechnungspreisprüfungen führten zu einer extensiven Anwendung der Neuregelungen durch die indische Finanzverwaltung. Erschwerend kommt hinzu, dass indische Tochtergesellschaften von der Finanzverwaltung vermehrt als Betriebsstätten eingestuft werden, mit der Folge der Erhöhung des auf Indien entfallenden Konzerngewinnanteils. Erfreulicherweise hat die jüngste Rechtsprechung dieser für ausländische Investoren ungünstigen Entwicklung in den letzten Jahren entgegen gewirkt. Dabei beriefen sich die Gerichte auf die Grundsätze des internationalen Steuerrechts. Dieser Aufsatz gibt einen aktuellen Überblick über das indische Körperschaftsteuersystem einschließlich Betriebsstätten- und Verrechnungspreisbesteuerung unter Berücksichtigung der aktuellen indischen Rechtsprechung.

INHALTSÜBERSICHT

- I. Grundzüge des indischen Körperschaftsteuersystems
- II. Steuervergünstigungen
- III. Betriebsstättenbesteuerung
- IV. Verrechnungspreisregelungen

* STB/FB f. ISTR Dipl.-Bw. (FH) Winfried Ruh ist Partner bei Graf Kanitz, Schüppen & Partner, Dipl.-Volksw. Michael Beyer ist wissenschaftl. Mitarbeiter am Lehrstuhl für betriebsw. Steuerlehre von Prof. Dr. Kessler, Albert-Ludwigs-Uni., Freiburg/Breisgau.

I. Grundzüge des indischen Körperschaftsteuersystems

Das gesamte indische Rechtssystem findet seinen Ursprung im britischen Common Law. Auch das britische Steuerrecht hatte einen großen Einfluss auf das indische Steuersystem in seiner Entstehung. Gerichtsentscheidungen der englischen Finanzgerichtsbarkeiten dienen zudem teilweise noch als ergänzende Auslegungshilfe der nationalen Gesetze. Die gesetzliche Grundlage für das Steuerrecht bildet der Income Tax Act (ITA) von 1961. Der ITA regelt sowohl die Besteuerung von natürlichen Personen als auch die Besteuerung von Körperschaften. Es existiert insofern kein eigenständiges Körperschaftsteuerrecht, mit der Folge, dass auch die Besteuerung von Körperschaften nach den einkommensteuerrechtlichen Regelungen erfolgt. Das indische Fiskaljahr beginnt – abweichend vom Kalenderjahr – am 1. April und endet am 31. März. Ähnlich den deutschen Steuerrichtlinien existieren Income Tax Rules (ITR). Sie dienen der Gesetzesauslegung, erweitern das indische Einkommensteuerrecht und beinhalten Verfahrensvorschriften sowie Bewertungsgrundsätze.

Körperschaften gelten als in Indien ansässig und unbeschränkt steuerpflichtig mit ihrem Welteinkommen, sofern die Gründung und Registrierung in Indien erfolgte oder die tatsächliche Geschäftsleitung sich in Indien befindet. Liegen diese Ansässigkeitsvoraussetzungen nicht vor, unterliegen Körperschaften im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nur mit ihren Einkünften aus indischen Quellen der Besteuerung. Anknüpfungspunkt der beschränkten Steuerpflicht ist in erster Linie die sog. „business connection“ (Geschäftsverbindung), geregelt in Sec. 9 (1) ITA (s. unten III).

Der Steuersatz für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften beträgt 30 %. Zusätzlich wird eine Bildungsabgabe („education cess“) in Höhe von 3 % sowie ein Zuschlag – ähnlich dem deutschen Solidaritätszuschlag – in Höhe von 10 % erhoben, falls die Einkünfte 10 Mio. INR (ca. 150.000 €) übersteigen. Somit ergibt sich eine effektive Steuerbelastung von 30,9 % bzw. 33,99 % für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften. Beschränkt steuerpflichtige (ausländische) Körperschaften unterliegen mit ihren Betriebsstätteneinkünften einer Effektivbelastung von 41,2 % (Einkommen < 10 Mio. INR) bzw. 42,23 % (Einkommen > 10 Mio. INR). Bereits diese Zahlen belegen, dass Indien grundsätzlich kein Niedrigsteuerland ist.

Als Besonderheit dieses Systems ist die Mindestalternativsteuer („Minimum Alternate Tax – MAT“) zu beachten, die bisher einen Mindeststeuersatz von 10 % vorsah, wenn die Steuerschuld weniger als 10 % (Schwellenwert) des Buchgewinns betrug (vgl. Sec. 115 JB ITA). Das im Juli 2009 verabschiedete Finanzgesetz (Finance Bill 2009) führt zu einer Erhöhung des Mindeststeuersatzes auf 15 % mit Wirkung ab dem Fiskaljahr 2009/2010. Der Schwellenwert wird ebenfalls auf 15 % erhöht. Falls das Einkommen 10 Mio. INR übersteigt, wird wiederum ein 10 %iger Zuschlag auf die MAT fällig zuzüglich der ohnehin anfallenden Bildungsabgabe von 3 %. Die MAT wurde eingeführt, um den zahlreichen Steuervergünstigungen (s. unten II)

wenigstens im Ansatz entgegenzuwirken und eine gewisse Mindestbesteuerung zu sichern. Als Gegen Ausnahme findet die MAT jedoch keine Anwendung auf Einkommen aus Infrastrukturleistungen, aus der Energieerzeugung, aus Exportgewinnen, aus schlechter entwickelten Regionen sowie Einkommen aus Sonderwirtschaftszonen (s. Ossola-Haring/Ruh, Wachstumsmarkt Indien S. 179).

II. Steuervergünstigungen

Die hohen Steuertarife für ausländische Körperschaften (> 40 %) sind nicht das letzte Wort des indischen Fiskus. Vielmehr gewährt er umfangreiche Steuervergünstigungen, um ausländische Direktinvestitionen anzuziehen und die eigene Wirtschaft zu fördern (vgl. hierzu ausführlich Ruh/Beyer, IWB 2009 F. 6 Indien Gr. 2 S. 113). Dazu gehören Sonderwirtschaftszonen (Special Economic Zones, SEZ), in denen Investoren in einem Zeitraum von bis zu zehn Jahren völlige Steuer- und Abgabefreiheit („tax holidays“) gewährt wird. Zudem existieren branchenabhängige Steuervergünstigungen, z. B. für zu 100 % exportorientierte Unternehmen, die derzeit für einen Zeitraum von fünf Jahren steuerbefreit agieren können. Steuerlich begünstigt werden außerdem Unternehmen, die Infrastrukturprojekte durchführen sowie Firmen der Soft- und Hardwareentwicklung.

III. Betriebsstättenbesteuerung

Kapitalgesellschaften, die zur Aufnahme einer Geschäftstätigkeit in Indien eine Niederlassung gründen oder einen Vertreter einschalten, unterliegen nach nationalem indischem Steuerrecht i. d. R. der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Den international üblichen Tatbestand einer Betriebsstätte kennt das indische Steuerrecht zwar nur für Zwecke der Verrechnungspreisfestsetzung, nicht aber für Zwecke der Bestimmung der beschränkten Steuerpflicht (Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika, Asien, Indien, Tz. 202). Eine Erfassung dieser Einkünfte erfolgt gleichwohl im Rahmen der in Sec. 5 (2) i. V. mit Sec. 9 (1) (i) ITA geregelten aber nicht definierten „business connection“. Dieser durch die Rechtsprechung konkretisierte Begriff ist gleichzusetzen mit engen und auf Dauer angelegten gewinnbringenden Geschäftsaktivitäten von nicht ansässigen Unternehmen in Indien, z. B. dem abhängigen Vertreter. Die „business connection“ ähnelt dem Betriebsstättenbegriff, ist jedoch weiter gefasst (Goradia/Kapila, Cahiers de droit fiscal international 2009 S. 345, 347 f.). Infolge einer Vielzahl von Anknüpfungsmerkmalen unterfallen der „business connection“ im Prinzip alle Einkünfte aus indischen Quellen (Dave/Nayak, Cahiers de droit fiscal international 2005 S. 339, 350 f.).

1. Regelungen des DBA Indien

Im Verhältnis zu Deutschland gilt aber der – durch die indische Rechtsprechung bestätigte – Grundsatz der vorrangigen Anwendung des internationalen Rechts, so dass die Regelungen des Art. 5 Abs. 5 des DBA Indien einschlägig sind. Demnach führt die Gründung einer bloßen

Repräsentanz, die keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt, in Übereinstimmung mit dem OECD-MA nicht zur Annahme einer Betriebsstätte, sofern dort nur Hilfsfunktionen wie z. B. Werbung oder Auskunftserteilung ausgeübt werden. Ferner dürfen nach Art. 5 Abs. 5c DBA Indien in einer Repräsentanz auch keine Verträge unterschrieben oder ausgehandelt werden. Demgegenüber liegt eine Vertreterbetriebsstätte vor, wenn ein abhängiger Vertreter eine Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen und diese Vollmacht auch gewöhnlich ausübt oder ohne Abschlussvollmacht ein Warenlager zur Auslieferung unterhält. In Abweichung von dem OECD-MA begründet nach dem DBA Indien auch das Einholen (nicht lediglich der Abschluss) von Aufträgen eine Vertreterbetriebsstätte. Damit führt praktisch jede Tätigkeit eines abhängigen Vertreters – unabhängig von der Ausübung einer Vollmacht zum Vertragsabschluss – zur Annahme einer Betriebsstätte (vgl. Strauß in Debatin/Wassermeyer, DBA Indien, Art. 5 Rn. 47). Liegt nach diesen Grundsätzen eine Betriebsstätte in Indien vor, ist deren Gewinn nach der direkten Methode zu ermitteln, wobei die Höhe der abzugsfähigen Geschäftsführungs- und allgemeine Verwaltungskosten des Stammhauses gem. Sec. 44 C ITA i. V. mit Art. 7 Abs. 3 DBA Indien maximal bis zur Höhe von 5 % des Gesamteinkommens abzugsfähig sind (Govind, IStR 1997 S. 652, 655).

2. Indische Rechtsprechung

Die indische Finanzverwaltung wendet zur Erhöhung des auf Indien entfallenden (Konzern-) Gewinnanteils verstärkt auch bei Tochtergesellschaften die Grundsätze der Betriebsstättenbesteuerung an. So wurde die indische Tochtergesellschaft von Rolls Royce, deren Dienstleistungen fremdüblich nach der Kostenaufschlagsmethode vergütet wurden, ungeachtet der fehlenden Verfügungsmacht des Stammhauses als Betriebsstätte in Form einer festen Geschäftseinrichtung behandelt. Das Delhi Income Tax Appellate Tribunal (ITAT) folgte mit Urteil vom 26.10.2007 dieser Auffassung unter Berufung auf die Erstattung sämtlicher Kosten einschließlich der Raumkosten einerseits sowie die Nutzung der Räume durch die Mitarbeiter der Muttergesellschaft andererseits. Das Gericht hielt die Zurechnung von 35 % des auf dem indischen Markt erzielten Gewinns des Stammhauses zur indischen Betriebsstätte für angemessen. Während die gleichzeitige Einstufung der Tochtergesellschaft als Vertreterbetriebsstätte aufgrund der ausgeübten Marketingfunktionen noch nachvollziehbar ist, wird die – wegen der fehlenden Verfügbarkeit über die Räume gegen internationale Grundsätze verstoßende – Einstufung als feste Geschäftseinrichtung infolge des damit verbundenen Steuerrisikos für in Indien erbrachte Konzerndienstleistungen kritisiert (Krishna, International Tax Review 2008 S. 65 ff.).

Entscheidend ist demnach nicht die rechtliche, sondern allein die faktische Nutzungsmöglichkeit von Räumen in Indien oder – wie im Fall Galileo – die Nutzung von Internettechnologien durch das ausländische Stammhaus im Rahmen des E-Commerce in den Räumen indischer Agenten bzw. Nutzer (Goradia/Kapila, a. a. O. S. 348 ff.; Chakrabati/Joseph, TNI 2008, Vol. 51 S. 517, 519).

Demgegenüber ist in der jüngsten Rechtsprechung erfreulicherweise eine Tendenz gegen die von der indischen Finanzverwaltung unter Annahme einer Vertreterbetriebsstätte beanspruchte (zusätzliche) Besteuerung von Gewinnen des Stammhauses erkennbar. So hat der Mumbai High Court im Fall SET Satellite mit Urteil vom 22.8.2008 – mit Verweis auf das Urteil des Supreme Court im Fall Morgan Stanley – entschieden, dass trotz Vorliegens der Voraussetzungen für eine Vertreterbetriebsstätte, die fremdübliche Vergütung des Vertreters zur Folge hat, dass eine Besteuerung zusätzlicher Gewinne des Stammhauses in Indien unzulässig ist (Tolia/Cohen-Dumani, *Tax Planning International Review* 2008 S. 26 ff.). Im Einklang mit dieser Rechtsprechungsentwicklung hat das Pune ITAT mit Urteil vom 30.6.2008 im Fall Epcos AG für das DBA Indien die mit der Tätigkeit der Tochtergesellschaft begründete Annahme einer Betriebsstätte verneint und der Besteuerung eines Gewinns des Stammhauses in Indien eine klare Absage erteilt (Kamath, *TNI* 2009, Vol. 53 S. 396 f.). Gleichwohl verbleibt aufgrund der extensiven Anwendung der Betriebsstättenbesteuerung durch die indische Finanzverwaltung ein beträchtliches Steuerrisiko beim Einsatz von Vertretern oder der Abordnung von Mitarbeitern (Chakrabati/Joseph, a. a. O. S. 519 f.).

IV. Verrechnungspreisregelungen

Die indischen Verrechnungspreisvorschriften sind vergleichsweise jung und wurden erst durch den Finance Act 2001 eingeführt. Im Fiskaljahr 2001/2002 fanden die in Sec. 92–92 F ITA normierten Regelungen erstmals Anwendung. Sie sind ein Zusammenspiel von einkommensteuerlichen Regelungen und von Verwaltungsvorschriften (ITR).

Darüber hinaus bestehen nach indischem Recht auch sanktionsbewehrte Dokumentationspflichten (Sec. 92 D ITA). Die indischen Verrechnungspreisvorschriften orientieren sich im Wesentlichen an den Verrechnungspreisrichtlinien der OECD. Sie sind jedoch nur auf grenzüberschreitende Sachverhalte anwendbar und nehmen rein inländische Sachverhalte völlig aus. Auch finden die Vorschriften keine Anwendung, wenn dadurch das zu versteuernde Einkommen reduziert werden würde. Dies entspricht dem Ziel des indischen Gesetzgebers, das indische Steuersubstrat zu sichern. Sec. 92 B ITA liefert eine Begriffsdefinition für internationale Transaktionen, die neben den üblichen Geschäften jegliche grenzüberschreitende Transaktion, die eine Auswirkung auf den Gewinn, Verlust oder das Vermögen der Unternehmung haben kann, sowie jede gegenseitige Vereinbarung zwischen zwei oder mehr verbundenen Unternehmen, die die Aufteilung von Kosten und Aufwand zum Inhalt hat, umfasst. Schließlich ist anzumerken, dass Steuervergünstigungen auf die Verrechnungspreisvorschriften keine Anwendung finden, mit der Folge, dass Verrechnungspreisanpassungen der vollumfänglichen Besteuerung unterliegen (vgl. Govind, *Intertax* 2006 S. 423 ff.).

Die ersten Verrechnungspreisprüfungen für das Fiskaljahr 2004/2005 führten bereits in 25 % der geprüften Fälle zu Gewinnkorrekturen in Höhe von 230 Mio. US- $\text{\$}$ (Brem/Tucha, *IStR* 2006 S. 391, 396). Verrechnungspreisprüfungen der indischen Steuerbehörde werden von einer

gesonderten Abteilung vorgenommen. Diese Abteilung besteht aus speziell ausgebildeten Steuerbeamten, den sog. „Transfer Pricing Officers“ (TPO). Es existieren jeweils separate Abteilungen in Mumbai, Delhi, Kalkutta, Bangalore, Chennai und Hyderabad. Derzeit hat jedes Unternehmen in Indien, das den Schwellenwert von 150 Mio. INR (ca. 2,2 Mio. €) für Transaktionen mit verbundenen Unternehmen pro Jahr überschreitet, mit einer Verrechnungspreisprüfung zu rechnen. Die Prüfungen der indischen Steuerbehörden in den vergangenen vier Veranlagungszeiträumen haben zu einer jährlichen Zunahme von 30 % des Berichtigungsvolumens geführt und gezeigt, dass die mit der Prüfung betrauten TPO eine sehr restriktive Haltung gegenüber den Steuerpflichtigen einnehmen (Feinschreiber/Kent, Corporate Business Taxation Monthly 2007 S. 9, 12; Nadal, TNI 2008, Vol. 49 S. 479).

1. Verbundene Unternehmen

Die indischen Verrechnungspreisvorschriften gelten ausschließlich für verbundene Unternehmen i. S. des Sec. 92 A ITA. Dieser Tatbestand ist u. a. erfüllt bei der Beteiligung einer Gesellschaft an mindestens 26 % des stimmberechtigten Kapitals eines anderen Unternehmens oder bei Gewährung eines Darlehens, das 51 % oder mehr der Aktiva des Schuldners beträgt. Auch bei einer wirtschaftlichen Abhängigkeit etwa von Rohstoffen (zu mehr als 90 %) oder Lizenzen bzw. Know-how eines anderen Unternehmens, ist nach indischem Steuerrecht das Vorliegen eines verbundenen Unternehmens angezeigt. Unter Sec. 92 A ITA fällt auch die Ernennung von mehr als der Hälfte der Mitglieder der Geschäftsführung oder des Aufsichtsrates (board of directors) des einen Unternehmens bei dem jeweils anderen. Zu beachten ist auch, dass ein verbundenes Unternehmen bereits angenommen wird, wenn die Tatbestandsmerkmale hierfür zu einem beliebigen Zeitpunkt des vorangegangenen Wirtschaftsjahres vorgelegen haben (Brem/Tucha, a. a. O. S. 391, 392). Im Ergebnis führt Sec. 92 A ITA dazu, dass an sich unabhängige Unternehmen, die lediglich rein schuldrechtliche (Vertrags-) Beziehungen verbinden, als verbundene Unternehmen gelten (vgl. Schrickel/Schein, IStR 2001 S. 597). Im Verhältnis zu Deutschland dürfte aber die engere, dem OECD-MA entsprechende, Definition des Art. 9 Abs. 1 des DBA Indien Vorrang haben (Andresen, IWB 2001, F. 6 Indien Gr. 2 S. 87, 88 f.).

2. Bestimmung des Fremdvergleichspreises

Die ITR geben als Verwaltungsvorschriften detaillierte Anweisungen für die Ermittlung der Verrechnungspreise im Einzelnen. Gemäß Sec. 92 A ITR beruht die Verrechnungspreisermittlung auf dem international anerkannten und in Art. 9 OECD-MA verankerten Fremdvergleichsgrundsatz. Der Steuerpflichtige muss gem. Sec. 92 C (2) ITA die am besten geeignete Methode („most appropriate method“) zur Ermittlung des Fremdvergleichspreises wählen (Sec. 10 C ITR). Zulässige Ermittlungsmethoden sind – in Anlehnung an die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien – die drei Standardmethoden Preisvergleichs-, Wiederverkaufspreis- und Kostenaufschlagsmethode, die transaktionsbezogene Nettomargenmethode (TNMM)

und Gewinnaufteilungsmethode (PSM) sowie andere Methoden, die vom Central Board of Direct Taxes (CBDT) bestimmt werden können, der hiervon bislang aber keinen Gebrauch gemacht hat (Sec. 10B ITR). Die – auf Basis der ausgeübten Funktionen, übernommenen Risiken und eingesetzten Wirtschaftsgüter anwendbare – PSM soll vornehmlich bei Transaktionen verwendet werden, die immaterielle Wirtschaftsgüter betreffen. Darüber hinaus soll sie bei internationalen Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen Anwendung finden, die derart miteinander verknüpft sind, dass eine gesonderte Beurteilung jedes einzelnen Geschäfts nicht möglich ist (India Master Tax Guide 2007/2008 S. 359 f.).

Demgegenüber ist die insbesondere in den USA verbreitete globale Gewinnvergleichsmethode (CPM) wohl nicht zulässig. Im Übrigen sollen – entsprechend den Regelungen in Deutschland – die transaktionsbezogenen Standardmethoden vorrangig vor den beiden gewinnbezogenen Methoden anzuwenden sein (Andresen, a. a. O. S. 90). Allerdings führte eine Analyse des CBDT zu dem Ergebnis, dass in der Praxis die gewinnorientierte TNMM die bei weitem am häufigsten angewandte Methode ist.

Grundsätzlich gilt bei der Verrechnungspreisermittlung: Sollte sich aus Vergleichswerten, die aus dem aktuellen oder den beiden vorangegangenen Jahren stammen dürfen, kein punktgenauer Wert ermitteln lassen, wird das arithmetische Mittel der Stichprobe mit einer Toleranz von 5 % des Mittelwertes zugrunde gelegt (vgl. Sec 92 C (2) ITA). Bislang hatte die Rechtsprechung die Toleranzgrenze in der Weise interpretiert, dass unabhängig vom angesetzten Verrechnungspreis ein genereller Abschlag von 5 % auf den Mittelwert zu gewähren sei. Im Rahmen des im Juli 2009 verabschiedeten Finance Bill 2009 hat der Gesetzgeber nun klargestellt, dass die Toleranzgrenze nur Anwendung findet, wenn der vom Steuerpflichtigen gewählte Preis um nicht mehr als 5 % vom Mittelwert abweicht. Die – u. a. von dem Council of the Institute of Chartered Accountants in India geforderte – alternative Anwendung der international weit verbreiteten Methode der „Interquartile Range“ wird unter Verweis auf fehlende Fremdvergleichsdaten von der indischen Finanzverwaltung bislang nicht anerkannt. Der Mangel an akzeptablen Vergleichswerten war zumindest im Wirtschaftsjahr 2004/2005 ein wesentlicher Grund für die hohen Verrechnungspreisanpassungen (Brem/Tucha, a. a. O. S. 391). Zwar werden grundsätzlich ausländische Vergleichsdaten akzeptiert, allerdings bevorzugt die indische Finanzverwaltung – zwischenzeitlich wohl ausreichend vorhandene – Vergleichswerte aus indischen Datenbanken. Umstritten ist die von der Finanzverwaltung praktizierte Verwendung von öffentlich nicht zugänglichen Vergleichsdaten aus Prüfungen bei Wettbewerbern (India Master Tax Guide 2007/2008 S. 346).

Vielfach wird kritisiert, dass das indische Verrechnungspreissystem darauf gerichtet ist, den „einen und wahren Verrechnungspreis“ zu ermitteln und somit entgegen der international üblichen Praxis der Anerkennung einer Bandbreite von Verrechnungspreisen versagt (Feinschreiber/Kent, a. a. O. S. 9 ff.). Erschwerend kommt hinzu, dass die Beweislast für die

Angemessenheit des Verrechnungspreises nach indischem Recht – im Gegensatz zum deutschen Verfahrensrecht – dem Steuerpflichtigen obliegt. Der Transfer Pricing Officer kann den vom Steuerpflichtigen ermittelten Verrechnungspreis korrigieren, wenn er der Ansicht ist, dass er nicht den Verrechnungspreisvorschriften entspricht, erforderliche Dokumente oder Informationen nicht aufbewahrt wurden, Daten nicht verlässlich oder korrekt sind oder der Steuerpflichtige es unterlassen hat, erforderliche Informationen oder Dokumente bereitzustellen. Ursprünglich hatte der Steuerpflichtige dann noch einmal Gelegenheit, Stellung zu der vom TPO vorgenommenen Anpassung zu nehmen. Diese Regelung wurde mit dem Finance Act 2007 abgeschafft, so dass das Prüfungsergebnis unmittelbar Teil des Steuerbescheids wird.

Innerhalb von 30 Tagen nach dem Erhalt des Bescheids vom TPO hat der Steuerpflichtige das Recht, Widerspruch beim Commissioner of Income Tax einzulegen. In den darauf folgenden Instanzen richtet sich der Widerspruch an das ITAT, den High Court und schließlich an den obersten Gerichtshof (Supreme Court). Alternativ besteht die Möglichkeit, zur Vermeidung eines langjährigen Gerichtsverfahrens ein Verständigungsverfahren nach Art. 25 DBA Indien einzuleiten. Die Frist für dessen Einleitung beträgt drei Jahre nach Erhalt der Mitteilung über die zur Doppelbesteuerung führende Maßnahme. Vor dem Hintergrund der beträchtlichen und teilweise willkürlichen Verrechnungspreisanpassungen durch die indischen Finanzbehörden (u. a. der im internationalen Vergleich übermäßige Gewinnaufschlag von 25 bis 40 % bei einfachen Dienstleistungen) werden zunehmend Verständigungsverfahren beantragt (India Master Tax Guide 2007/2008 S. 348 f.; Feinschreiber/Kent, a. a. O. S. 13). Allerdings besteht nach dem DBA Indien – im Gegensatz zu den DBA mit anderen EU-Staaten und den USA – kein Einigungszwang zur Beseitigung der Doppelbesteuerung.

Das am 27.7.2009 vom Unterhaus verabschiedete Finance Bill 2009 enthält zur Vermeidung langwieriger Finanzgerichtsverfahren (vgl. unten IV, 6.) und zur Verbesserung des Steuerklimas für ausländische Investoren zwei wichtige Änderungen der Verrechnungspreisvorschriften. So wurde das CBDT ermächtigt, sog. safe harbor-Regelungen zu erlassen. Hierbei handelt es sich um unilaterale Vereinfachungsregelungen zur Bestimmung unbedenklicher Verrechnungspreise für einen bestimmten Kreis von Steuerpflichtigen, z. B. in Form von Freigrenzen und Bandbreiten. Die u. a. auch von den USA, Mexiko, Australien, Brasilien und der Schweiz angewandten safe harbor-Regelungen sollen rückwirkend zum 31.3.2009 in Kraft treten. Darüber hinaus wird mit dem „Alternate Dispute Resolution Mechanism“ ein Forum zur Prüfung von Verrechnungspreisanpassungen infolge von Betriebsprüfungen geschaffen. Das aus drei Vertretern der Finanzverwaltung bestehende Gremium soll bei fehlender Akzeptanz durch den Steuerpflichtigen innerhalb von neun Monaten die Anpassung überprüfen und eine für die Finanzbehörde bindende Entscheidung fällen, die wiederum vom Steuerpflichtigen vor Gericht angefochten werden kann (Shah/Jain, TNI 2009, Vol. 55 S. 260, 263).

3. Advanced Pricing Agreements

Ferner sehen die indischen Verrechnungspreisvorschriften keine „Advanced Pricing Agreements“ (APA) vor. Mit Hilfe dieser Vorabverständigungsverfahren zwischen den Finanzbehörden und dem Steuerpflichtigen können Verrechnungspreise für bestimmte Geschäfte über einen längeren Zeitraum hinweg – auf Basis einer verbindlichen Zusage durch die Finanzbehörden – festgesetzt werden, wie dies etwa in Deutschland mit Wirkung ab dem 19.12.2006 nach den Regelungen in § 178a AO möglich ist. Dieses Instrument dient dazu, international verbundenen Unternehmen Rechtssicherheit in Verrechnungspreisfragen zu geben (Kramer, IStR 2007 S. 174 ff.). APA werden andererseits wegen ihrer Ungenauigkeit kritisiert, da Verrechnungspreise nur schwer über Jahre hinweg vorausbestimmt werden können (Kroppen, Handbuch internationale Verrechnungspreise, Band II, Tz. 4.125). Die Zulassung von APA auch in Indien wird sowohl vom Schrifttum als auch von in Indien tätigen internationalen Konzernen gefordert (Krishna, a. a. O. S. 65 ff.). Gleichwohl hat die Regierung nunmehr im Finance Bill 2009 der alternativen Einführung von safe-harbor-Regelungen den Vorzug gegeben (vgl. oben IV. 2). Zumindest bei Dienstleistungen wird die Einholung von verbindlichen Vorabauskünften zur Angemessenheit des Verrechnungspreises aber im Rahmen des sog. „Advance Ruling“ für zulässig erachtet (Shah/Ajinkya, TNI 2009, Vol. 55 S. 219, 221 f.).

4. Dokumentationspflichten

Gemäß Sec. 92 D ITA unterliegen Unternehmen, die internationale Geschäfte mit verbundenen Unternehmen abwickeln, bestimmten, den OECD-Grundsätzen entsprechenden, Dokumentationspflichten. Die ab dem 31. Oktober des folgenden Veranlagungszeitraums bereitzuhaltenden Dokumente werden nach den Kategorien „Allgemeine Informationen“, „transaktionspezifische Informationen“ und „zusätzliche Informationen und Dokumente“ unterschieden. Außerdem gilt eine Aufbewahrungspflicht für diese Dokumente für acht Jahre ab Ende des relevanten Veranlagungszeitraums. Die Dokumente sind innerhalb einer Frist von 30 Tagen nach Aufforderung durch die Finanzverwaltung vorzulegen. Die Frist kann auf Antrag um maximal 30 weitere Tage verlängert werden.

Gemäß Sec. 92 B ITA besteht zusätzlich die Verpflichtung, zum 31. Oktober des folgenden Veranlagungszeitraums einen „accountant's report“ eines Wirtschaftsprüfers einzureichen, der als eine Art Vorprüfung eine Aussage zur Erfüllung der Dokumentationspflichten des Unternehmens, nicht aber zur Angemessenheit der Verrechnungspreise enthält (vgl. Brem/Tucha, a. a. O. S. 393 ff.). Erleichterungen gelten für Unternehmen mit einem grenzüberschreitenden Transaktionsvolumen mit verbundenen Unternehmen von weniger als 10 Mio. INR (ca. 150.000 €). Obwohl diese Unternehmen nur Dokumente, die ohnehin im Rahmen der ordnungsgemäßen Buchführung vorhanden sind, bereithalten müssen, ist es

auch für diese Unternehmen empfehlenswert, so viele Aufzeichnungen und Dokumente wie möglich aufzubewahren, die belegen, dass die betreffenden Transaktionen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen (Przysuski/Paul/Swaneveld, TNI 2005, Vol. 38 S. 1087 ff.). Die Beweislast hierfür liegt nämlich unabhängig vom grenzüberschreitenden Transaktionsvolumen beim Steuerpflichtigen. Ein weltweit operierendes Unternehmen, das eine klare und einheitliche Verrechnungspreispolitik aufzeigen kann, lässt den Steuerbehörden weniger Raum, Zweifel an den festgesetzten Verrechnungspreisen anzumelden. Auf der anderen Seite sind Unternehmen mit unklarer bzw. nicht sauber dokumentierter Verrechnungspreispolitik viel eher dem Risiko von Anpassungen seitens der Behörden ausgesetzt (India Master Tax Guide 2007/2008 S. 351).

5. Verstöße und Sanktionsmechanismen

Verstöße gegen die Verrechnungspreisvorschriften bzw. Dokumentationspflichten haben vergleichsweise harte Sanktionen zur Folge. Verrechnungspreisanpassungen können zu einer Strafe von 100–300 % des Anpassungsbetrags führen, sofern der Steuerpflichtige nicht geltend machen kann, dass der angesetzte Verrechnungspreis gutgläubig und mit der erforderlichen Sorgfalt ermittelt wurde, was wiederum eine entsprechende Dokumentation voraussetzt (Brem/Tucha, a. a. O. S. 395). Zusätzlich sieht das indische Recht Sanktionen für Verstöße gegen die Dokumentationspflichten vor. Werden die erforderlichen Angaben und Dokumente zur Verrechnungspreisermittlung nicht erstellt oder im Rahmen der Prüfung nicht vorgelegt, kann dies mit einer Strafe in Höhe von 2 % des Umsatzwertes der betreffenden Transaktion geahndet werden (vgl. Sec. 271 AA ITA). 100.000 INR (ca. 1.500 €) werden fällig, wenn der erforderliche „accountants report“ des Wirtschaftsprüfers nicht fristgemäß eingereicht wird.

6. Indische Rechtsprechung

Die restriktive Haltung der indischen Finanzbehörden in den Verrechnungspreisprüfungen der letzten Jahre hat zu einer hohen Zahl an Verrechnungspreisanpassungen und in Folge zu einer deutlichen Zunahme der Finanzgerichtsprozesse geführt. Die bislang hierzu ergangene indische Rechtsprechung orientiert sich zunehmend an internationalen Verrechnungspreisgrundsätzen, mit der Folge, dass die Verrechnungspreisanpassungen in einer Vielzahl von Fällen vor Gericht keinen Bestand hatten.

Allerdings handelt es sich hierbei überwiegend um erstinstanzliche Entscheidungen, so dass die höchstrichterliche Zustimmung noch abzuwarten bleibt. Im Fall Aztec Software vom 12.7.2007 betonte das Bangalore ITAT die Bedeutung der Funktions-, Vermögens- und Risikoanalyse für die Bestimmung des Verrechnungspreises und befürwortete die Anwendung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze auch für das indische Steuerrecht. Der vom

Kolkata ITAT am 26.9.2008 entschiedene Fall Development Consultants ist für die Entwicklung der indischen Verrechnungspreisgrundsätze wichtig, weil erstmals die Anwendung des – in den US transfer pricing regulations enthaltenen – tested-party concepts ungeachtet der fehlenden Gesetzesgrundlage in Indien bejaht wurde (Tolia/Datta, Asia transfer pricing S. 8, 10 f.).

Vier weitere wichtige ITAT-Entscheidungen aus dem Jahr 2008 (Philips Software, Sony India, Star India und Egain Communications), die insbesondere die Verwendung von Vergleichsdaten und die Berücksichtigung von Funktions- und Risikounterschieden zum Gegenstand hatten, führten fast ausnahmslos zur Zurückweisung der Verrechnungspreisanpassungen. Dabei wurde in Übereinstimmung mit internationalen Grundsätzen u. a. hinsichtlich der Verwendung von Vergleichsdaten klargestellt, dass diese nicht unternehmens- sondern transaktionsbezogen zu verwenden sind und nur bis zum Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung berücksichtigungsfähig, an Funktions- und Risikounterschiede anzupassen und auch bei Unternehmen mit Verlusten berücksichtigungsfähig sind. Im Übrigen darf die gewählte Verrechnungspreismethode nicht willkürlich zurückgewiesen werden, wenn deren Anwendung keine Mängel aufweist (Kamath, TNI 2008, Vol. 53 S. 984, 985).

Der für die Steuerpflichtigen positive Rechtsprechungstrend setzt sich auch in 2009 fort. So hat das Pune ITAT am 12.3.2009 im Fall Skoda Auto India der Beschwerde des Steuerpflichtigen stattgegeben und hält für die Verrechnungspreisbestimmung bei neugegründeten Tochtergesellschaften Anpassungen zur Berücksichtigung von Unterschieden zu etablierten Vergleichsunternehmen – insbesondere in Form einer höheren Materialeinsatzquote infolge eines höheren Importanteils – für geboten. Der Delhi ITAT entschied mit Urteil vom 11.6.2009 im Fall der ebenfalls neu gegründeten Schefenacker Motherson Ltd., dass für die Verrechnungspreisbestimmung bei neuen und noch nicht ausgelasteten Produktionsanlagen die TNMM zur Eliminierung von Unterschieden bei den Abschreibungen auf Basis des „cash profits“ anwendbar ist und gab damit dem Steuerpflichtigen recht.

Ob die Einführung des „Alternate Dispute Resolution Mechanism“ mit Wirkung ab dem Wirtschaftsjahr 2009/2010 zu dem beabsichtigten Rückgang der oft unnötigen Finanzgerichtsprozesse in Verrechnungspreisfragen führen wird, bleibt abzuwarten (vgl. oben IV, 2).

FAZIT

Indien ist – abgesehen von zahlreichen Steuervergünstigungen – mit einer Körperschaftsteuerbelastung von bis zu 33,99 % bei unbeschränkter bzw. 42,23 % bei beschränkter Steuerpflicht grundsätzlich kein Niedrigsteuerland. Anknüpfungspunkt für die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht ist zunächst die sog. „business connection“ die

jede enge und auf Dauer angelegte Geschäftsbeziehung mit Indien erfasst. Im Verhältnis zu Deutschland ist aber der engere Betriebsstättenbegriff des DBA Indien anzuwenden, der zwar einerseits eine feste Geschäftseinrichtung voraussetzt, andererseits aber abweichend hiervon bei fast jedweder Vertretertätigkeit die Begründung einer Vertreter-Betriebsstätte zur Folge hat. Die indische Finanzverwaltung wendet das Vertreter-Betriebsstättenkonzept verstärkt auf indische Tochterkapitalgesellschaften an, mit der Folge der Erhöhung des in Indien steuerpflichtigen Konzerngewinnanteils. Dies wird aber von der indischen Rechtsprechung abgelehnt, soweit der Vertreter fremdüblich vergütet wird.

Für indische Tochterkapitalgesellschaften mit grenzüberschreitenden Transaktionen sind die in 2001 weitgehend nach OECD-Vorbild eingeführten Verrechnungspreisvorschriften einschließlich umfangreicher Dokumentationspflichten zu beachten. Ihre Nichtbeachtung ist ggf. mit erheblichen Sanktionen verbunden. Problematisch ist insbesondere die Fixierung auf einen punktgenauen Verrechnungspreis ohne Bandbreitenermittlung, die Beweislastregelung zulasten des Steuerpflichtigen sowie die derzeit noch nicht mögliche Durchführung von APA. Die ab dem Wirtschaftsjahr 2004/2005 vorgenommenen Verrechnungspreisprüfungen führten zu beträchtlichen Verrechnungspreisanpassungen, die aber inzwischen wiederholt von der aktuellen indischen Rechtsprechung unter Berufung auf internationale Grundsätze zurückgewiesen wurden. Gleichwohl ist bei Investitionen in Indien zu beachten, dass die indische Finanzverwaltung die Verrechnungspreisvorschriften sehr extensiv auslegt. Zur Vermeidung langwieriger Gerichts- oder Verständigungsverfahren wäre die Politik gut beraten, durch Gesetzesänderungen das negative Steuerklima für Auslandsinvestitionen zu verbessern. Die im Finance Bill 2009 enthaltenen Maßnahmen zu Verrechnungspreisen sind ein erster Schritt in die richtige Richtung.

Rechtsgrundlagen: AO; DBA Deutschland-Indien v. 19.6.1995 (BGBl 1996 II S. 706 - DBA Indien); Income Tax Act 1961 in der Fassung v. 1.4.2009; Income Tax Rules (ITR); OECD-Musterabkommen (OECD-MA).

Literatur: *Andresen*, IWB 2001, F. 6 Indien Gr. 2 S. 87 ff.; *Brem/Tucha*, Verrechnungspreise in Indien: Vorschriften und erste Dokumentations- und Prüfungserfahrungen, IStR 2006 S. 391 ff.; *Chakrabati/Joseph*, PE and Income Attribution in India, Tax Notes International (TNI) 2008, Vol. 51 S. 517 ff.; *Dave/Nayak*, Cahiers de droit fiscal international 2005 (Volume 90a) S. 339 ff.; *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung – DBA, München (Stand Mai 2009); *Eastern Book Company*, India Master Tax Guide (Income-tax & Wealth-tax), 2007/2008 S. 346 ff.; *Feinschreiber/Kent*, Transfer Pricing in India, Corporate Business Taxation Monthly 2007 S. 9 ff.; *Goradia/Kapila*, Cahiers de droit fiscal international 2009 (Volume 94a) S. 345 ff.; *Govind*, Important Fiscal Initiatives and Tax Changes in India, Intertax 2006 S. 423 ff.; *ders.*, Das neue deutsch-indische DBA – die indische Perspektive, IStR 1997 S. 652 ff.; *Kamath*, India, TNI 2008 Vol. 53, S. 984 f.; *ders.*, Subsidiaries in India, TNI 2009, Vol. 54 S. 396 f.; *Kramer*, APA – Vorabverständigungsverfahren und Vorabzusagen über Verrechnungspreise, IStR 2007 S. 174 ff.; *Kroppen*, Handbuch internationale Verrechnungspreise, Bd. II, Köln (Stand Juni 2009); *Krishna*, Macro-changes needed in transfer pricing policy, International Tax Review 2008 S. 65 ff.; *Mennel/Förster*, Steuern in Europa, Amerika, Asien (Stand Juni 2009); *Nadal*, Transfer Pricing Audits on the Rise, TNI 2008, Vol. 49 S. 479 f.; *Ossola-Haring/Ruh*, Wachstumsmarkt Indien, München 2008; *Przysuski/Paul/Swaneveld*, Transfer Pricing in India, TNI 2005, Vol. 38 S. 1087 ff.; *Ruh/Beyer*, Sonderwirtschaftszonen und andere Steuervergünstigungen in Indien, IWB 2009 F. 6 Indien Gr. 2 S. 113; *Schrickel/Schein*, Verrechnungspreisgesetzgebung in Indien – Ein Überblick, IStR 2001 S. 597 ff.; *Shah/Ajinkya*, The Rising Popularity of Advance Rulings in India, TNI 2009, Vol. 55 S. 219 ff.; *Shah/Jain*, Indian Budget 2009: Moving Toward a Neutral Tax System, TNI 2009, Vol. 55 S. 260 ff.; *Tolia/Cohen-Dumani*, Payment of ALP to dependent agent PE would extinguish tax liability of foreign enterprise, Tax Planning International Review 2008 S. 26 ff.; *Tolia/Datta*, Asia Transfer Pricing, PWC, 4. Aufl. 2008. ■